

「BEPS と租税回避への対応」における論点（2015年5月14日、研究会報告）

中央大学法科大学院教授 森信茂樹

1、 国際的租税回避と OECD の「BEPS」議論

- ・ 租税回避とは、納税義務が発生しているのに納税しない「脱税」や、合法的な行為である「節税」と異なる。行き過ぎると税務上否認される行為（取引）。米国多国籍企業を中心に、無形資産・組織再編税制などを活用した租税回避行動が蔓延。
- ・ 放置すると、1) 租税公平性・納税道義、2) 企業の競争条件、3) 税収確保の観点、さらには4) 人的資源の観点から問題。
- ・ 英国スターバックス事件をきっかけに、2013年、G8,G20 のイニシアティブの下で、OECD 租税委員会が「Addressing Base Erosion and Profit Shifting」（「税源侵食と利益移転」以下 BEPS）プロジェクトを立ち上げ、行動計画に関する第1次報告が行われたところ。

2、わが国における租税回避と議論

- ・ りそな銀行事件、旺文社事件、映画フィルムリース事件、武富士事件、IBM 事件、ヤフー事件など租税回避事例が広がりつつある。
- ・ 判例・通説は、「租税法律主義の下で、法律の根拠がなければ租税回避の否認はできない」として、法律の根拠のない租税回避の否認は認めていない（旺文社事件、映画フィルムリース事件では、別途の理屈で最高裁は取引を否認）。裁判例により租税回避に対する取り扱いが異なり、不確実性が高まっている。
- ・ 武富士事件では、「違和感があるが、租税法律主義の下では、個別否認規定がない以上スキームを否認できない」としている。
- ・ りそな銀行事件では、「外国税額控除制度を濫用するもので許されない」とした。金子名誉教授も、「租税の減免規定の場合には、本来の趣旨・目的に沿って要件を限定解釈することにより、結果として、租税回避否認と同様の効果をもたらすことは可能」としている。
- ・ 最近では、IBM 事件、ヤフー事件。いずれも租税回避否認の法律の根拠がある（同族会社について法人税法 132 条、組織再編について、132 条の2）ケースにもかかわらず、「法人税の負担を不当に減少させる」という不確定概念の解釈が問題となっている。
- ・ わが国では、個別否認規定による対応となるが、法令改正正に時間がかかり

新たなスキームには対応できない（「いたちごっこ」）。

- ・ 62年の国税通則法制定時に立法が検討された（61年政府税制調査会答申）がコンセンサスが得れず見送り。以後、租税学会でも真剣な議論は行われていない。
- ・ その後、経済の複雑化・国際化、企業行動の変化が生じる中で、今や、「租税法弁護士・プロモーター」vs「税務当局」の知恵比べという状況。
- ・ 2010年に米国、2013年に英国でGAARが導入され、2013年にOECDでBEPS議論が開始、G7でGAARを導入していない国はわが国だけ。
- ・ 納税者の予見可能性や法的安定性を確保し、不確実性を軽減する見地から、改めて法律で否認される租税回避行為の定義を明確にしつつ、その取り扱いを定めること（包括的否認規定（GAAR）の導入）の必要性が高まっている。このような要請は、経済界からも出始めている。

3、 主要な論点

（1）否認される租税回避—「取引」の定義

租税回避に関して、わが国の通説は、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済結果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を逃れ、よって税負担を減少させあるいは排除すること」と定義している。（金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について」）

しかし現在議論になっている事案は、「要件を充足しつつ税負担の軽減を図る」もので、通説の定義ではカバーされない。まずは、新たな定義を議論する必要がある。

その場合、「客観テスト」だけでよいか、「主観テスト」（目的テスト）も加える必要があるかどうか、2つのアプローチがある。

（2）否認規定を考える場合の要件

- ・ 米国アプローチ 「事業目的アプローチ」—経済合理性（economic substance）があるかどうか（経済実質原理）。2010年に導入。

当該取引における「経済ポジションの有意な変化」という客観的要件と「納税者の課税以外の目的」の有無という主観的要件の2つを吟味することにより（否認すべき）

租税回避を判断する二分枝テスト。双方の要件をクリアしていなければ否認の対象となる（「結合的關係テスト」）。確立された判例法理を 2010 年 3 月に内国歳入法第 7701(o)条として立法化。経済ポジションの変化は、「取引から合理的に期待される税引き前利益の現在価値が、当該取引が尊重される場合に認められるであろうと期待されるネットの租税利益の現在価値と比べて相当な程度であること」が求められる。

- ・ 欧州アプローチ 「法の濫用アプローチ」—法律の趣旨・目的に反しているかどうか (wholly artificial)。

欧州司法裁判所 (ECJ) は、ハリファックス事件・キャドベリー・シュウェブ事件 (いずれも 2006 年) で、法の濫用アプローチを確立。「法律の趣旨・目的に反し、特典を不当に得る目的のみでなされる行為」を否認の対象。

英国は、アーロンソン報告書を経て 2013 年に GAAR (General Anti - Abuse Rule) を導入。

「その締結又は実施が、適用される租税規定との関係において合理的な行動のみならず (a reasonable course of action) であると合理的に考えることができない場合 (cannot reasonably be regarded) 濫用的である」というダブル・リーズナブル・テスト (客観基準) を要求。租税回避の認定に当たって、課税庁側の挙証責任、諮問委員会 (GAAR PANEL) への付議、幹部職員 (コミッショナー) の承認を条件としている。もともと、パネルの独立性が問題となっている。

- ・ 双方のメリット・デメリット
- ・ 法律の趣旨・目的を知ることは簡単ではない。外国税額控除制度は政策税制かどうか (りそな銀行ケース)
- ・ 「客観的要件」のみか、「主観的要件」も加えるか

(3) 包括的否認規定以外の対応

- ・ ディスクロージャー (タックスシェルター、プロモーター) 英国ではプロモーターにスキームを課税庁に報告させる制度あり。DOTAS (disclosure of tax avoidance schemes)、登録制度
- ・ 事前照会・文書回答制度の一層の充実
- ・ 英国のようなセーフガード、ガイダンスの導入
- ・ 立証責任
- ・ GARR の効力—私法取引・効果も否認するのか
- ・ その他 (ロースクールでの倫理教育など)